

## מס ערך מוסף אינו חלק מההשבחה

מאת בועז כהן, עורך דין

"האם בקביעת היטל ההשבחה, יש להתחשב במע"מ כמרכיב בהשבחה". שאלה יסודית זו בתחום היטל ההשבחה הועלתה לאחרונה לדין במספר בתי משפט שלום<sup>1</sup>, ומפתיע הדבר שעד לאחרונה, לא זכתה שאלה יסודית זו להתייחסות מצד משלמי היטל ההשבחה אשר ממשיכים לשלם היטל השבחה הגבוה מהקבוע בחוק.

מטרת חיבור זה הנה הצגת התשתית העיונית והמשפטית לקביעה בכותרת חיבור זה, קביעה אשר לדעתנו עולה ישירות מהוראות התוספת השלישית (להלן: "התוספת השלישית") לחוק התכנון והבניה תשכ"ה 1965 (להלן: "חוק התכנון והבניה"), הוראות הבאות להסדיר את אחד ממקורות המימון החשובים של הרשות המקומית והועדה המקומית<sup>2</sup>.

ההשבחה, כהגדרתה בתוספת השלישית לחוק, היא תוספת השווי שנוספה למקרקעין עקב אישור תוכנית<sup>3</sup>, ועקב אישור התוכנית בלבד. אנו סבורים כי מאחר והגדרת ההשבחה הנה חד משמעית ויחודית, הרי אין ההשבחה יכולה לכלול מרכיבים המעלים את שווי המקרקעין, אשר אינם תוצר ישיר של אישור התוכנית, כגון מע"מ. זאת ועוד כפי שנבהיר להלן, התשובה לשאלה הנדונה בחיבור זה קשורה בעבותות ליסוד הרעיוני בהטלת היטל ההשבחה והוא דיני עשיית עושר ולא במשפט<sup>4</sup>.

חיבור זה יתייחס למגוון טענות אשר הועלו על ידי הועדות המקומיות לתמיכה בעמדתן כי היטל ההשבחה יוטל אף על המע"מ המתווסף, לטענתן, לעליית ערך המקרקעין. בין טענות אלה, הטענה כי הפרשנות הלשונית של סעיף 4(7) לתוספת השלישית ובכללה הפרשנות הלשונית של המושגים " בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק החופשי" היא כי יש להכליל מע"מ כחלק מעליית ערך המקרקעין עקב אישור התוכנית, את הטענה כי בחוקי מס אחרים הביטוי "שווי שוק" של מקרקעין הוא המחיר הכולל שישלם קונה מרצון למוכר ברצון לרבות מע"מ ולפיכך פירוש זה נכון

<sup>1</sup> השאלה נדונה בבתי המשפט השלום תל אביב, הרצליה וחיפה. ביום 7.6.98 ניתן בתל אביב, על ידי השופט ד"ר עדי אזור פסק דין בהמ' 120483/96 הועדה המקומית לתכנון ובניה ראשון לציון נ' חולות רבד חברה לפיתוח ובנין בע"מ, התומך בטענה (להלן: פסק דין חולות רבד). ביום 30.6.99 ניתן בהרצליה, על ידי השופט צבי גורפינקל פסק דין בבש"א 1694/98 הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת השרון, שאינו מקבל את הטענה, על פסק דין זה הוגש ערעור. ביום 22.12.99 ניתן בחיפה על ידי השופט רון סוקול, פסק דין בע"א 135/99 הועדה המקומית לתכנון ולבניה חיפה נ' חברת פתרון בעיה בע"מ, שאינו מקבל את הטענה, על פסק דין זה הוגש ערעור.

<sup>2</sup> סעיפים 12, 12א' 13 לתוספת השלישית וסעיפים 19, 24 לחוק התכנון והבניה.

<sup>3</sup> חיבור זה יתייחס להשבחה הנובעת עקב אישור תוכנית בלבד, אולם יש להחיל תוצאות דיון זה אף על מקרים של התרת שימוש חורג ומתן הקלה, כפי שיפורט להלן בחיבור זה.

<sup>4</sup> ראה בהרחבה בדיון בעניין היסוד הרעיוני בהטלת היטל ההשבחה.

גם בפרשנות הביטוי בתוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, את הטענה כי במידה והיטל ההשבחה יחושב ללא מע"מ יוצר סירבול באופן חישוב היטל ההשבחה ואף עלול להיווצר חוסר אחידות בגובה ההיטל וכן טענות נוספות כפי שיפורט להלן.

כדי להמחיש את המחלוקת נדגים זאת באופן מספרי: אישור של תב"ע שינה את זכויות הבניה למגורים במתחם עירוני כך שנוספו 100% שטחים לבניה רוויה למגורים. שווי השוק של הקרקע ממוכר לקונה מרצון לפני אישור התוכנית, היה 117 כולל מע"מ, ולאחר אישור התוכנית עלה ערך הקרקע ב-100 עקב אישור התוכנית ושווי השוק עמד על 234 כולל מע"מ. ועדות התכנון טוענות כי ההשבחה היא 117 עליית שווי הקרקע כולל מרכיב המע"מ, בעוד אנו סבורים כי ההשבחה הנה 100 בלבד באשר אין להתייחס למרכיב המע"מ וכי אין כל קשר לסיווגו של בעל הזכויות לענין חוק מס ערך מוסף, בקביעת ההשבחה על פי התוספת השלישית.

לפנינו שאלה פרשנית, החובקת דיון בפרשנות ביטויים בחוק התכנון והבניה, פרשנות ביטויים דומים בחוקי מס ובבחינת היחס, ככל שקיים, בין מונחים דומים בחוקי מס ובחוק התכנון והבניה. נקודת המוצא לדיונינו הן הוראות התוספת השלישית, ולפיכך נציג להלן בקצרה את מושגי היסוד בענין הסדר היטל ההשבחה.

הסמכות לגבות היטל השבחה נקבעה בסעיף 196א לחוק התכנון והבניה. סעיף זה מורה לועדה מקומית לגבות היטל השבחה בשיעור, בתנאים ובדרכים שנקבעו בתוספת השלישית ועל פיה.

ההשבחה מוגדת בסעיף 1(א) לתוספת השלישית כ"עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית, מתן הקלה או התרת שימוש חורג". "תכנית" מוגדרת באותה הוראה, כתכנית מתאר מקומית או תכנית מפורטת. נדגיש כי ההשבחה הנה עליית השווי של המקרקעין **עקב** אישור התוכנית, דהיינו בשל הפעולה התכנונית **ובשלה בלבד**.<sup>5</sup>

יצירת החבות קבועה בסעיף 2(א) לתוספת השלישית, הדין בחבות בתשלום היטל ההשבחה וקובע כדלקמן: "חלה השבחה במקרקעין, בין מחמת הרחבתן של זכויות הניצול בהם ובין בדרך אחרת, ישלם בעלם היטל השבחה לפי האמור בתוספת זו"<sup>6</sup> מעשה השבחת המקרקעין הוא ארוע המס<sup>7</sup>,

<sup>5</sup> ראה ע"א (חי) 351/89 הועדה המקומית קרית אתא נ' פ.ד.ד., מיום 18.10.90 (לא פורסם) בו שנה השופט נ. קליינברגר: "קביעת השבחת מקרקעין הנובעת מאישורה של תכנית מתאר כרוכה בגילוי של הגורם הנועץ באישור תוכנית זו ובבידודו מיתר הגורמים לעליית שוויים של המקרקעין כדי להעריך את תרומתו של גורם זה בלבד". בפסק הדין חוזר השופט קליינברגר ומדגיש כי יש לקחת בחשבון רק את אותם הגורמים הרלוונטיים לקשר הסיבתי שבין ההשבחה לבין אישור התכנית. ראה אף את דבריו של המלומד הנריק רוסטוביץ, היטל השבחה, הוצאת אוריאן, 1996 בעמ' 254 (להלן יכונה "ספרו של רוסטוביץ") "תדיר חוזרת ועולה השאלה, האם עלה שוויים של המקרקעין בעקבות אישור תכנית, או שמא אין קשר בין התוצאה לסיבה. אם נמצא קשר בין התוצאה "עליית השווי" לסיבה "אישור התוכנית", תחוייב ההשבחה בהיטל. אם אין קשר אין היטל השבחה."

<sup>6</sup> סעיף זה מבהיר כי ההשבחה חלה במקרקעין וכי אין להשבחה קשר לסיווג הבעלים לענין חוק מס ערך מוסף. הזכויות במקרקעין הן נשוא ההשבחה והבעלים במועד ההשבחה חב בתשלום ההיטל. אומנם כל בעל קרקע מסווג לעניין חוק מס ערך מוסף, אולם כפי שיובהר להלן בחיבור זה ההשבחה נקבעת ללא התייחסות למעמדו של בעל המקרקעין לעניין חוק מס ערך מוסף וכי התוספת השלישית כלל אינה מובנית להתמודד עם טענות בנושא חבות שונה בהיטל השבחה בין עוסקים ושאינם עוסקים לעניין חוק מס ערך מוסף.

<sup>7</sup> אנו סבורים כי אין להגדיר את היטל ההשבחה כמס לכל דבר ועניין. ההגדרה המקובלת למונח מס היא: תשלום המוטל על דרך הכפייה על ידי רשות ציבורית, באין כנגדו שום תמורה ישירה הניתנת מידי הרשות למשלם המס. הגדרת א. ויתקון וי. נאמן בספרם, דיני מיסים, בעמ' 4. על פי הגדרה מקובלת זו אין להגדיר את היטל ההשבחה כמס, באשר קיים קשר בין התכנון והשבחת הנכס בו זוכה בעל המקרקעין ובין ההיטל

קרי מקור החבות. מועד יצירת החבות הנו יום אישור התוכנית<sup>8</sup> ושיעור ההיטל נקבע בסעיף 3 לתוספת השלישית "שיעור ההיטל הוא מחצית ההשבחה", דהיינו שיעור היטל ההשבחה הנו חלק יחסי מדויק מההשבחה - מחצית.

### חוק מס ערך מוסף

לאחר שהוצגו מושגי היסוד בהסדר היטל ההשבחה, נפנה בראשית דרכנו לבחינת חוק מס ערך מוסף, תשל"ו 1975, (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), לצורך איתור התייחסות ישירה או עקיפה לסוגיה ולאיתור הבחנה בין עוסקים ושאינם עוסקים<sup>9</sup>, לעניין היטל ההשבחה.

בחינת הוראות חוק מס ערך מוסף על תקנותיו, מעלה כי אין כל בסיס או אסמכתא לטענה כי יש לצרף מע"מ ל"השבחה" כהגדרתה בתוספת השלישית, או כי מרכיב המע"מ גלום בהשבחה כהגדרתה בתוספת השלישית.

עצם החיוב בהיטל השבחה אינו מהווה עסקה<sup>10</sup>, כמשמעות מונח זה בחוק מס ערך מוסף, ומכאן שאין חיוב בתשלום מע"מ. בהעדר מקור חוקי לא ניתן לגבות מס ערך מוסף או כל מס אחר<sup>11</sup>, ובהתאם, הועדות המקומיות המוגדרת על פי חוק מס ערך מוסף כמלכ"ר, אינן מנפיקות חשבונית

---

המשולם על ידו לועדה המקומית. ראה גם ת"א 2317/91 (שלום פתח תקוה) מנור נ' הוועדה המקומית המרכז (לא פורסם) שם קבע סגן הנשיא השופט א. כהן: "היטל ההשבחה אינו בגדר מס, המוטל על הכל, כדי לשמש מקור למימון הוצאותיו הרגילות של כלל הציבור. היטל השבחה, כהיטלים אחרים, יש לו קשר רעיוני ומעשי עם ההשבחה. היטל ההשבחה אינו נובע רק מהרצון "הטבעי" לחלק את ההשבחה שבה זכה בעל המקרקעין, בינו לבין הציבור, אלא מעבר לכך". אין תכלית חיבור זה לקבוע מסמרות בטענה זו, אלא להבהיר כי בבואנו לפרש את הוראות התוספת השלישית, אשר מהווה חלק מחוק התכנון והבניה, יש לנקוט זהירות בשימוש במונח מס כפשוטו לתיאור היטל ההשבחה ויש לנקוט משנה זהירות בניסיון להשוואת הוראות התוספת השלישית להוראות חוקי מס באופן כללי. זאת ועוד, אף כיום כשני עשורים לאחר חקיקת התוספת השלישית וקביעת המונח "היטל השבחה", אנו עדיין מוצאים בפסיקת בתי המשפט מכל הדרגות את השימוש המוטעה במונח "מס השבחה" תחת המונח "היטל השבחה".

<sup>8</sup> בג"צ 199/88 קהילת ציון אמריקאית נ' יו"ר הוועדה המקומית קרית אתא, פ"ד מג(1)89, בעמ' 94-95, קבע השופט י. מלץ "המסקנה המתבקשת מהוראות התוספת השלישית הנ"ל היא, שחובת תשלום ההיטל נוצרת ביום שנעשה המעשה שהשביח את המקרקעין והעלה את שוויים, ולענייננו - ביום אישור התוכנית". סעיף 119 ס"ק (א) לחוק קובע כי "תחילתה של תוכנית שאושרה לפי סימן זה בתום 15 ימים מיום פרסום הודעה ברשומות או בעיתון על דבר אישורה, לפי המועד שבו פורסמה ההודעה האחרונה.", דהיינו תכנית מתאשרת 15 יום לאחר פרסום ברשומות/ בעיתון דבר מתן התוקף, וזהו מועד אירוע המס, החבות הרעיונית בהיטל ההשבחה נוצרת במועד זה.

<sup>9</sup> אנו מתייחסים לעוסק ושאינו עוסק כהבחנה עיקרית, אולם אף בעניין מוסד כספי ומלכ"ר כהגדרתם בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, אין כל הבחנה.

<sup>10</sup> עסקה מוגדת בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (1) כמכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד... (3) עסקת אקראי, אשר אף היא עוסקת במכירה בפועל. הוועדה המקומית המסווגת כמלכ"ר מועטה מהגדרת העוסק ואף חסר מרכיב המכר בידי עוסק בחיוב בהיטל השבחה. החיוב בהיטל השבחה נעשה על סמך בדיקה תאורטית של ביצוע עסקות תאורטיות במועד אישור התוכנית ולפני אישור התוכנית. הפקעה לעומת זאת, שאף מקורה בחוק התכנון והבניה, מוגדרת כמכר לענין חוק מס ערך מוסף, על פי קביעה מפורשת בהגדרת המכר, מכאן שיש הסדר שלילי לעניין היטל השבחה. בחיוב בהיטל ההשבחה אף אין מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, שהרי הוועדות אינן עוסק.

<sup>11</sup> "מיסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות." סעיף 1 (א) לחוק יסוד משק המדינה. וראה בג"צ 1640/95 אילנות הקריה (ישראל) בע"מ נ' ראש עיריית חולון ואח', פ"ד מט(5) 582, בעמ' 587-588, וכן ע"א 620/82 מועצת עיריית הרצליה ואח' נ' שמחה וורדה רשף ואח', פ"ד לז(4) 57.

מס כנגד תשלום היטל ההשבחה. טענת הוועדות המקומיות הנה כי המע"מ מהווה חלק בלתי נפרד משווי השוק של המקרקעין ומשכך, עליית ערך המקרקעין עקב אישור התוכנית כוללת בחובה אף מרכיב של מע"מ, וההשבחה חלה אף על מרכיב זה. לדידן אין "לחלץ" את המע"מ ממחיר השוק של המקרקעין.

באחד מפסקי הדין שניתנו בבית משפט השלום בשאלה זו<sup>12</sup>, הועלתה הטענה כי "מחיר השוק" של המקרקעין כולל מע"מ וכי אין מפרידים רכיב זה משווי הקרקע. אומנם מע"מ הוא מס עקיף, ומס עקיף ככלל, הוא מס המשתקף במחיר סחורה או שירות. אולם ניתן לעשות הבחנה בין מע"מ למסים עקיפים אחרים, כגון מס קניה, שכן לגבי מע"מ החישוב הינו נפרד ובמנותק ממערכת החשבונות בעסק. הדבר נובע מהגדרת "המחיר" עליו מוטל המע"מ.

סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף קובע כדלקמן: "מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות (1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי חוק זה".<sup>13</sup> דהיינו חוק מע"מ ותקנותיו קובעים במפורש שהמע"מ אינו חלק בלתי נפרד ממחיר השוק. כדי לנסות ולהתגבר על קביעה זו בחוק מס ערך מוסף, טוענות הוועדות כי המע"מ מהווה חלק בלתי נפרד ממחיר השוק של המקרקעין, מכח הוראות התוספת השלישית!

עיון בהוראות התוספת השלישית, אשר נחקקה בשנת 1981, מספר שנים לאחר חקיקת חוק מס ערך מוסף בשנת 1976, מעלה כי בחיקוק זה אין כל התייחסות למע"מ ואין כל הבחנה, אם באופן ישיר ואם באופן משתמע, בין המונח "עוסק" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף ובין מי שאינו עוסק, וזאת לעניין קביעת ההשבחה. בהוראות התוספת השלישית אין כל הפניה לחוק מס ערך מוסף וכאמור לעיל אין בחיוב בהיטל ההשבחה כל עסקה הכפופה לחוק מס ערך מוסף. זאת ועוד נראה כי הוראות התוספת השלישית אינן מובנות להתמודד עם טענות בנושא חבות שונה בהיטל השבחה בין עוסקים וכאלו שאינם עוסקים לעניין חוק מס ערך מוסף.

הוראות התוספת השלישית אינן מבחינות בין עוסק, מלכ"ר, מוסד כספי ומי שאינו עוסק לעניין חוק מס ערך מוסף ובייחוד אין כל הבחנה לעניין החייב בתשלום היטל ההשבחה - בעל המקרקעין. הוראות התוספת השלישית אינן עוסקות בסיווג העסקה בה הגיעו המקרקעין לבעליהן ובבדיקה האם שולם או לא שולם בה מע"מ, הוראות התוספת השלישית אינן עוסקות במצבים בהם בעת אישור התוכנית הקודמת החזיק בעל מקרקעין שהגדרתו לעניין חוק מע"מ הייתה שונה מבעל המקרקעין אשר מחזיק במקרקעין בעת אישור התוכנית המשביחה<sup>14</sup>, הוראות התוספת השלישית אינן עוסקות בשינויים בשיעורי המע"מ אשר חלו במשך השנים או במצב בו במועד אישור התוכנית הקודמת כלל לא קיים היה חוק מס ערך מוסף. אי התייחסות למצבים בסיסיים אלו מעידה כי המחוקק בחר שלא לקשור בין היטל ההשבחה וחוק מס ערך מוסף.

<sup>12</sup> בפסק הדין שניתן בהרצליה ביום 30.6.99, על ידי השופט צבי גורפינקל בש"א 1694/98 המוזכר בהערה 1 לעיל.

<sup>13</sup> וראה אף תקנות ניהול ספרים - תקנות 15(א)-(ג') לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ו 1976.

<sup>14</sup> ועוד דוגמא: עם חילופי בעלים במקרקעין, הוועדות אינן בוחנות האם הבעלים החדש מסווג באופן שונה לעניין חוק מס ערך מוסף מהבעלים המוכר והאם יש בכך כדי להקים דרישה מהבעלים החדש "להשלמת תשלום היטל השבחה". נדגים: אם במועד ההשבחה והמכירה, המוכר סווג כעוסק לעניין חוק מע"מ הרי לשיטת הוועדה ההשבחה אינה כוללת מע"מ - מרכיב לו העוסק אדיש, אולם עם העברת המקרקעין לפרטי שאינו עוסק, אמורה הייתה הוועדה לגבות את ההפרש, שהרי המקרקעין הושבחו, ולשיטתן רק חלק מההיטל שולם. הוועדות אינו מנהלות כל מעקב רישום או בחינה של נושא זה.

מאחר ואין אסמכתא בחקיקה לגביית מס ערך מוסף, בנוסף על היטל ההשבחה, ובהעדר כל אסמכתא בחקיקה להבחנה בין עוסק ובין שאינו עוסק בקביעת גובה היטל ההשבחה לעניין חוק מס ערך מוסף, ברי כי עליית שוויים של המקרקעין עקב אישור התוכנית מתן ההקלה או התרת השימוש החורג<sup>15</sup>, ההשבחה, נקבעת ללא כל התייחסות למעמדו של בעל המקרקעין לעניין חוק מס ערך מוסף.

אין השבחה שונה לבעל מקרקעין שהוא עוסק לעניין חוק מס ערך מוסף מאשר לבעל מקרקעין שאינו עוסק לצורך חוק מס ערך מוסף<sup>16</sup>. מטעם זה אין אף מקום לטענת הועדות כי במידה והיטל ההשבחה יחושב ללא מע"מ יוצר סירבול באופן חישוב היטל ההשבחה וחוסר אחידות בגובה היטל<sup>17</sup>.

בטרם נעסוק בפרשנות סעיף 4(7) לתוספת השלישית, נעמוד על היסוד הרעיוני בהטלת היטל ההשבחה אשר משמש כאבן יסוד בפרשנות הוראות התוספת השלישית

### היסוד הרעיוני בהטלת היטל ההשבחה

תכלית חקיקת התוספת השלישית עולה מן המבוא לדברי ההסבר להצעת חוק התכנון והבניה<sup>18</sup> "היסוד הרעיוני להטלת המס נעוץ בדיני 'עשיית עושר ולא במשפט', לאמור: אם הרשות הציבורית משקיעה בתכנון ובפיתוח, וכתוצאה מכך עולים נכסים בערכם, מן הראוי שבעלי הנכסים יישאו בחלק מהוצאות התכנון והפיתוח. החוק המוצע מסדיר את נושא "היטל ההשבחה" באופן שיוגדרו תחומי תחולתו, החייבים בתשלומם והעילות לגבייתו. החידוש הבולט, לתיקון המצב הקיים כיום, הוא בקביעת העקרון של חיוב בתשלום בשל מימוש הנאה מתכנית חדשה.....".

<sup>15</sup> אף במקרים של מתן הקלה ושל שימוש חורג לצמיתות, משולם היטל השבחה חד פעמי ולא נעשית התחשבות עתידית למקרים בהם משתנה סיווג בעל המקרקעין לעניין חוק מס ערך מוסף. לדעתנו אף במקרה של שימוש חורג לתקופה קצובה, בו לכאורה יש התייחסות למיהות בעל המקרקעין, אין כל רלוונטיות לסיווג בעל המקרקעין לעניין חוק מס ערך מוסף.

<sup>16</sup> בעת עריכת שומת ההשבחה, על שמאי המקרקעין להתעלם ממיהות בעל המקרקעין לעניין חוק מס ערך מוסף. ההשבחה לנכס שבעליו הינו עוסק לפי חוק מס ערך מוסף תהא זהה להשבחה בנכס זהה של שכנו שאינו עוסק לעניין חוק מס ערך מוסף.

<sup>17</sup> טענה זו עלתה בפני כבוד השופט ד"ר עדי אצר בפסק דין חולות רבד, המוזכר לעיל בהערה 1. טענת הועדות בעניין זה הנה כי שווי השוק של המקרקעין מוכתב מגובה המע"מ, כי גם אדם פרטי המוכר קרקע שאינה מחוייבת במע"מ ינקוב במחיר הכולל מע"מ ובמידה והיטל ההשבחה יחושב ללא מע"מ - יוצר סירבול באופן חישוב היטל ההשבחה, וחוסר אחידות בגובה היטל. חוסר האחידות ינבע מהעובדה שהיטל ההשבחה יהיה תלוי באם מוטל מע"מ על אותה עסקה אם לאו. על טענות אלו השיב בית המשפט בעמוד 4 לפסק הדין כי "אין די בשיקולים אלו כדי להטיל מס על המע"מ. יעילות ואחידות אינה שיקול יחידי ומוחלט, והטלת מס על מס כפתרון ליעילות ואחידות בהיטל אינה מוצדקת בעיני". והוסיף "בנוסף, אי התחשבות במע"מ לא תיצור שוני אלא בשני מצבים, של עוסקים ושאל כאלה שאינם עוסקים תהיה שיטת חישוב זהה והיא שיטה שאינה מטילה השבחה על מע"מ".

כאמור לעיל, אנו סבורים כי בעניין היטל ההשבחה אין השאלה מתעוררת ולא צפוי כל סיבוך, באשר ההשבחה הנה זהה לעוסק ושאינו עוסק לעניין חוק מס ערך מוסף. בהעדר הוראה מפורשת בחקיקה, אין כל מקום להבחין בקביעת ההשבחה בין עוסק ושאינו עוסק. עליית שווי המקרקעין עקב אישור התוכנית, ההשבחה, אינה נבחנת לפי מיהות בעל המקרקעין וסיווגו לעניין חוק מע"מ. זאת ועוד אף אם שווי השוק של המקרקעין אותר לכתחילה בצירוף מע"מ, הרי לאור הוראות התוספת השלישית, על שמאי המקרקעין לנטרל מרכיב זה שאינו מהווה חלק מההשבחה.

<sup>18</sup> הצעת חוק התכנון והבניה (תיקון מס' 15), התשמ"א 1980, הצ"ח 1491 תשמ"א בעמ' 55.

"ביסוד היטל ההשבחה עומדת, אם כן, תכלית של מיסוי על התעשרות כתוצאה מתוכנית משבחה, ובאין "עשיית עושר ולא במשפט" (כדברי ההסבר בהצעת החוק) - אין היטל.

תכלית זו של החוק היא אבן הפינה בבואנו לפרש את סעיף 5(4) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה. דהיינו, כי ההיטל אינו חל על "התעשרות" מושגית, שלא הביאה להתעשרות בפועל, והחייב נוצר בעת מימוש הנאה מהתכנית. במלים אחרות, הרציונאל הכלכלי העומד מאחורי היטל ההשבחה, הוא שצריך לעמוד גם מאחורי סעיף 4(5) לתוספת השלישית, ועל פיו חל היטל ההשבחה רק עקב השבחה מעשית ולא עקב השבחה מושגית.<sup>19</sup>

היסוד הרעיוני העומד בבסיס הטלת היטל ההשבחה נעוץ בדיני עשיית עושר ולא במשפט ותכליתו לשתף את האזרח הנהנה מעליית ערך נכסו כתוצאה מפעולות תכנוניות מסויימות, בחלק מנטל הוצאות התכנון והפיתוח.

התוספת השלישית הנה המסגרת החוקית בה ביקש המחוקק להביא הסדר זה לידי ביצוע. ואבן ה'ראש' בהסדר היא הגדרת ההשבחה, המתייחסת לתוספת ערך למקרקעין עקב אישור תוכנית בלבד.

כוונת המחוקק הייתה לשתף את בעל המקרקעין, כמי שהתעשר כתוצאה מפעולה תכנונית מסוימת - במקרה זה אישור תכנית, בחלק מנטל הוצאות התכנון והפיתוח. חלק זה נקבע למחצית מתוספת השווי בשל הפעולה התכנונית. בנסיבות אלו לא ניתן לטעון כי מרכיב המע"מ הנו בגדר ההשבחה. מרכיב המע"מ לא הוסיף לערך הקרקע, לא העשיר את בעל המקרקעין ואינו כרוך בתכנון ובביצוע התוכנית יש לקבוע כי המדובר במרכיב זר שאינו חלק מההשבחה.

מטרתו של היטל ההשבחה היא לממן חלק מתקציב של הועדה המקומית. זאת ניתן ללמוד מעיון בסעיף 13 לתוספת השלישית ה'ה' ביעוד ההיטל ולשונו כדלקמן:

"סכומים שנגבו כהיטל מיועדים, אחרי ניכוי הוצאות הגביה לרבות הוצאות של ערעור לפי תוספת זו, לכיסוי ההוצאות של הועדה המקומית או של רשות מקומית אשר הועברו לה לפי סעיף 12 להכנת תכניות במרחב התכנון או בתחום הרשות המקומית, לפי הענין, ולביצוען, לרבות הוצאות פיתוח ורכישת מקרקעין לצרכי ציבור, כפי שהוגדרו בסעיף 188 לחוק זה ולרבות הוצאות שימור אתר או הפקעתו לפי התוספת הרביעית."

כוונת המחוקק הייתה לגבות מהאזרח חלק מההוצאות אשר הוציאה הרשות הציבורית לתכנון ובפיתוח<sup>20</sup>, דהיינו קיים קשר ישיר בין ההיטל וההטבה שנצמחה מהפעולה התכנונית של הרשות.

לדעתנו לא ניתן לטעון כי קיים קשר ישיר או עקיף בין מרכיב המע"מ בשווי המקרקעין ובין הפעולה התכנונית של הרשות, ולא ניתן לטעון כי קיים קשר בין הרעיון של עשיית עושר ולא במשפט ובין תשלום היטל השבחה הכולל מרכיב של מס ערך מוסף. לדעתנו המחוקק בחר שלא לכלול את מרכיב המע"מ בהגדרת ההשבחה, בין היתר, מאחר ואין במרכיב זה כדי להשתלב ביסוד הרעיוני בהטלת היטל ההשבחה.

לאור היסוד הרעיוני העומד בבסיס הטלת היטל ההשבחה ולאור תכלית החקיקה, נפנה לפירוש הוראות התוספת השלישית.

## לשון החוק התוספת השלישית

<sup>19</sup> השופט א. גולדברג ברע"א 7172/96 קרית בית הכרם בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, ירושלים, פ"ד נב (2) 494, בעמ' 525, ודבריו יפים אף לענין פרשנות סעיף 4 (7) לתוספת השלישית.

<sup>20</sup> ראה גם המ' 1085/89 (שלום כפר סבא) הועדה המקומית דרום השרון נ' לוי, (לא פורסם).

לדין של הועדות לתכנון, לשון החוק התומכת בעמדתן מצויה בסעיף 4 (7) לתוספת השלישית, הקובע כדלקמן:

"השומה תערך ליום תחילת התכנית, או ליום אישור ההקלה או השימוש החורג, לפי העניין, בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חפשי."

לטענת הועדות, המחוקק קבע מנגנון לחישוב שווי המקרקעין שווי השוק כאילו נמכרו בשוק החופשי ולפיכך על שמאי המקרקעין לשום את עליית ערך המקרקעין בשוק החופשי, לפי השוואת המחירים ממוכר לקונה מרצון, כשמחירים אלו כוללים מע"מ.

### הפירוש הלשוני

פרשנות חוק כפרשנות כל טקסט כתוב, אינה יכולה להנתק ממתחם האפשרויות הלשוניות שלשון החוק מציבה. עלינו לברר את המתחם האפשרויות הלשוניות הקיימות ולבור את הפרשנות הלשונית אשר מקיימת את הפרשנות התכליתית של התוספת השלישית.

בחינתו הלשונית של סעיף 4(7) תעשה בשלושה מישורים: הראשון יתייחס להוראות הקובעות את ההסדר המהותי בדבר היטל ההשבחה. המישור השני יבחן את השתלבות סעיף 4(7) בהוראות סעיף 4. מישור השלישי יבחן, לאור שני מישורי ההתייחסות הראשונים, את מתחם האפשרויות הלשוניות לפרשנות, מתוך לשון סעיף 4(7).

התווך הכללי פורט לעיל במסגרת הדיון במושגי היסוד של התוספת השלישית ובסעיפים 1-3 לתוספת השלישית בפרט. בסעיפים 1-3 לתוספת השלישית נקבעה המסגרת המהותית להסדר היטל ההשבחה. ההשבחה מוגדת בסעיף 1(א) לתוספת השלישית כעליית השווי של המקרקעין עקב אישור התוכנית, דהיינו בשל הפעולה התכנונית ובשלה בלבד.

התווך בו מצוי סעיף 4 (7) הוא סעיף 4 לתוספת השלישית בו קבע המחוקק את המסגרת הפרוצדורלית המנחה בביצוע שומת ההשבחה, הכלי באמצעותו נאתר את ההשבחה.

סעיף 4 לתוספת השלישית נושא כותרת "שומת ההשבחה" והוא כולל הוראות לצורך מימוש הסדר היטל ההשבחה, כך ס"ק 1-2 עוסקים בחובה לקבוע את שומת ההשבחה בידי מומחה בסמוך לאחר אישור התוכנית או בכפוף לסייג המאפשר לוועדה המקומית לדחות מועד זה. ס"ק 3 אשר בוטל בשנת 1988, עסק ברישום הערת אזהרה לגבי חובת בעל המקרקעין לשלם את היטל, אם נדחתה השומה עד למימוש הזכויות. ס"ק 4 עוסק באפשרות המצויה בידי בעל המקרקעין לדרוש תשלום מידי של היטל השבחה ובחובת הוועדה לאפשר לו ביצוע התשלום. ס"ק 5 עוסק בדרך השומה כאשר יש שרשרת תוכניות שלא נגבה בגינן היטל. ס"ק 6 קובע כי בשומה אין להביא בחשבון הפקעת מקרקעין ללא תמורה. ס"ק 7 קובע את המועד למדידת ההשבחה ואת השיטה הכללית לבדיקת עליית ערך המקרקעין.

השופט אור, ברע"א 7172/96 קרית בית הכרם<sup>21</sup> קבע ביחס לסעיף 4(5) כי "נוכח השיקולים הפרשניים עליהם עמדת, מסקנתי היא כי סעיף 4(5) הנו הוראה טכנית בעיקרה, אשר נועדה ליצור דרך חישוב למצב בו נתקבלו תכניות משביחות אחדות בזו אחר זו."

<sup>21</sup> ברע"א 7172/96 קרית בית הכרם בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, ירושלים, פ"ד נב (2) 494, בעמ' 517.

בדיקה של כלל הוראות סעיף 4 מלמדת כי המדובר בהוראות טכניות בעיקרן המתייחסות לשומת ההשבחה. לדעתנו אין בהוראות אלה, הבאות ליישם את הסדר היטל ההשבחה הקבוע בסעיפים 1-3 לתוספת השלישית, כדי לשנות מההוראה המהותית הקובעת את הגדרת ההשבחה.<sup>22</sup>

הוראות סעיף 4 לתוספת השלישית הן הוראות טכניות המתייחסות לשומת ההשבחה, ואין בהן כדי להביא את שלא התכוננו לכתחילה להביא, את שינוי הגדרת ההשבחה. הוראות אלה באות לסייע במימוש ההסדר ואין בהן כדי לשנות מההסדר גופו. קבלת עמדת הוועדה תביא בהכרח לשינוי בהגדרת המונח "השבחה", שהרי לא עוד עליית שווי עקב אישור תוכנית בלבד אלא עליית שווי עקב אישור תוכנית ומרכיבים אחרים, דהיינו הכללת מרכיבים אשר אינם תוצר ישיר של אישור התוכנית.

### נוסח הסעיף עצמו

"השומה תערך בהתחשב בעליית ערך המקרקעין וכאילו נמכרו בשוק חפשי."

נוסח זה קובע, כפשוטו, כי על השומה להתייחס להשבחה, היא היא עליית ערך המקרקעין, וכי על שמאי המקרקעין להעריך עליית ערך זו כאילו המקרקעין נמכרו בשוק החופשי. דהיינו ככלל על שמאי המקרקעין להשתמש במכשיר השוואה לעסקאות אחרות בשוק החופשי, ככלי לאיתור ההשבחה. "שווי שוק" הוא השם הרווח בציבור לשיטת השוואה.<sup>23</sup>

ודוק, השימוש במחירי השוואה של נכסים בשוק החופשי הוא רק כלי ראשוני לאיתור ההשבחה ואין הוא שלב היחיד או הסופי בקביעת ההשבחה, כפי שסברו בטעות בתי משפט השלום בחלק מפסקי הדין שניתנו.<sup>24 25</sup>

משמעות המילים "וכאילו נמכרו בשוק החופשי", הנה הדמיית מצב בו נעשו עסקות תאורטיות בהן נמכרו המקרקעין בשוק החופשי במועדים שונים. באמצעות השוואה לעסקאות דומות מנסה שמאי המקרקעין לבודד את עליית ערך המקרקעין בעקבות אישור התוכנית. על פי שיטה זו משווים את

<sup>22</sup> דעה זו הבענו אף ביחס לסעיף 4 (5) לתוספת השלישית, ראה ב. כהן, "היטל השבחה לשרשרת תוכניות", הפרקליט מב (ג) 623.

<sup>23</sup> ראה בספרו של רוסטוביץ עמ' 311-310, חוות דעת מקצועית של שמאי מקרקעין אמורה לציין את תכונותיהם השונות של המקרקעין נשוא חוות הדעת, לעומת המקרקעין המשמשים להשוואה, ולקבוע את השפעת השוני על שוויים של המקרקעין נשוא חוות הדעת.

<sup>24</sup> פסקי הדין אשר ניתנו בהרצליה ובחיפה והמוזכרים בהערה 1 לעיל, התייחסו לשאלה האם שווי המקרקעין כולל מע"מ אם לאו, להבדיל ממדידת עליית ערך המקרקעין שהנה ההפרש בין שתי מדידות שווי, לפני ואחרי אישור התוכנית. ראה סעיף 4.2.9 להנחיה מס' 2 עדכון לכללים המקצועיים של לשכת שמאי המקרקעין מיום 30.11.97 ואף סעיף 3.7 לגילוי דעת מס' 4 של לשכת שמאי המקרקעין בישראל מיום 1.11.1990. הנחיות אלו מבהירות כי אין עסקינן בבחינת שווי המקרקעין בנקודת זמן מסויימת, אלא במדידת עליית הערך המקרקעין בין שתי נקודות זמן, הנובעות מהתכנון החדש וממנו בלבד.

<sup>25</sup> הכללת או אי הכללת מרכיב המע"מ בשווי נכס המקרקעין במועדי המדידה השונים, הנה שאלה משנית ובעלת רלוונטיות נמוכה לשאלה שבמחלוקת, באשר בין אם נכלל המע"מ בשווי נכס המקרקעין ובין אם לאו, על שמאי המקרקעין אשר מודד את תוספת השווי בין מועדי המדידה השונים, ההשבחה, לבודד ולנטרל מרכיב זה ולא לכלול אותו כחלק מההשבחה והיטל ההשבחה. כך לדוגמה, שמאי המקרקעין הבוחן את שווי נכס המקרקעין הכולל מע"מ, ומבצע הפחתה של שווי הנכס הכולל מע"מ לפני אישור התוכנית משווי הנכס הכולל מע"מ אחרי אישור התוכנית, מקבל הפרש המהווה עליית ערך המקרקעין בין שתי נקודות זמן אלו, הפרש הכולל מע"מ ובדרך כולל אף מרכיבים נוספים שאינם בגדר ההשבחה, מרכיבים אלו על שמאי המקרקעין לבודד לצורך איתור ההשבחה.



הנכס נשוא שומת ההשבחה לנכס בעל מאפיינים זהים אשר מצוי בסמוך לנכס הנישום ואשר נמכר בסמוך למועד עריכת השומה.

לטענת הועדות יש לפרש את הסעיף מילולית ותו לא, דהיינו יש להשוות את הנכס הנישום לנכס אחר שלא נחשף להשפעות התוכנית, וההפרש בין שווי הנכסים הוא ההשבחה! לדין לשון החוק ברורה, פשוטה וחד משמעית ויש ללכת אחריה בדווקנות, וזאת ללא כל התייחסות למשמעות הליכה עיוורת זו, ואף אם התוצאה המתקבלת, סותרת את תכלית החקיקה ומשנה את הגדרת ההשבחה הקבועה בסעיף 1 לתוספת השלישית<sup>26</sup>.

השימוש בשיטת ההשוואה ככלי יחיד לבידוד ההשבחה, מצריך איתור נכס הזהה בכל מאפייניו לנכס הנישום הן בהיבטים הפיזיים והן בהיבטים התיכונים, נכס אשר לא נחשף להשפעות התוכנית המשביחה ואשר נמכר בסמוך מאוד למועד הקובע לביצוע שומת ההשבחה. משימה זו הנה משימה בלתי אפשרית במציאות התכנונית המורכבת הקיימת במדינת ישראל, ולפיכך שמאי המקרקעין נדרש ככלל לערוך התאמות שונות על מנת שניתן יהיה להשוות בין הנכסים<sup>27</sup>.

ההתאמות מתייחסות למישור הפיזי ולמישור ההשפעות החיצוניות אותם משתנים אשר העלו את שווי המקרקעין ללא כל קשר לאישור התוכנית המשביחה. במישור הפיזי על שמאי המקרקעין ליתן משקל למאפיינים השונים בין שני הנכסים, ובעזרת מקדמי ערך כלכלי להביא את שני הנכסים למישור התייחסות זהה. במישור ההשפעות החיצוניות על שמאי המקרקעין לבודד ולנטרל את המשתנים אשר העלו את שווי המקרקעין, ללא קשר לאישור התוכנית המשביחה.

על שמאי המקרקעין לבחור נכס אשר נחשפו לאותם שינויים החיצוניים לתוכנית, להן נחשף הנכס הנישום. באם הנכס אשר נבחר להשוואה לא נחשף בדיוק לאותם גורמים ושינויים חיצוניים לתוכנית, הרי ההשבחה תכלול אף מרכיבים שאינם תוצר ישיר של התוכנית. ויודגש כי יתכן מגוון רחב ביותר של גורמים ושינויים החיצוניים לתוכנית, שאין להם כל קשר לתוכנית המשביחה, ואשר העלו את שווי המקרקעין, לדוגמא: נוהג ללא אסמכתא בדין אשר השפיע על השווי, ראה בג"צ 640/78 קצאן<sup>28</sup>, או שינויים דמוגרפיים<sup>29</sup>, או שינויים תחבורתיים, או שינויים של מדיניות עירונית, או כל גורם או שינוי אשר השפיע על שווי המקרקעין ואין לו קשר לאישור התוכנית המשביחה.

בנסיבות אלה, פרשנותה המילולית של הועדה להוראות סעיף 4(7) מתבררת כמנותקת מהמציאות הקיימת וכיוצרת תוצאה בלתי סבירה ולא לגיטימית החותרת תחת היסוד הרעיוני שבהטלת היטל ההשבחה. לפי פרשנות זו, בעל המקרקעין מחויב לשלם היטל השבחה בניגוד לקבוע בחוק - אף עבור תוספות שווי שאינן פרי אישור התוכנית המשביחה, תוספות שווי שאין להן כל קשר לאישור התוכנית.

<sup>26</sup> עמדה זו של הועדות סותרת את תכלית החקיקה, כמפורט בפרק הדין ביסוד הרעיוני בהטלת היטל ההשבחה, ועמדה זו מביאה בהכרח לשינוי הגדרת ההשבחה, שכן יכלול במרכיב זה גורמים אשר מוסיפים לשווי, שאינם תוצר של אישור התוכנית.

<sup>27</sup> התאמות אלה ניתן לבצע לפני או אחרי ההשוואה, ובכל דרך התוצאה תהיה זהה. ניתן לטעון כי לשון החוק מנחה לבצע את ההתאמות לפני ההשוואה.

<sup>28</sup> בג"צ 640/78 קצאן נ' הועדה המקומית נתניה, פ"ד לד(2) 1.

<sup>29</sup> כך לדוגמא כניסה מסיבית של אוכלוסיה הומוגנית למתחם מסויים, במטרה להפוך את המתחם לסביבת מגורים הנוחה לאותה אוכלוסיה הומוגנית. במקרים אלו יתכנו רכישות נכסים "בכל מחיר". לדוגמא כניסה של אוכלוסיה חרדית לשכונות מסויימות באזורים שונים.

מהאמור לעיל עולה כי הוראת סעיף 4(7) לתוספת השלישית קובעת הוראה טכנית כללית לביצוע שומת ההשבחה, אין בהוראה זו הסדר כולל או שלם או מקיף לביצוע שומת ההשבחה. סעיף 4(7) כולל הוראה המציינת את העקרון הבסיסי בביצוע שומת ההשבחה - שימוש בשיטת ההשוואה, ובתאם להגדרת ההשבחה בסעיף 1 לתוספת השלישית, נדרש שמאי המקרקעין לערוך פעולות נוספות לבידוד תוספת הערך אשר נתווספה למקרקעין בשל אישור התוכנית ובשלה בלבד.

לדעתנו די באמור לעיל, כדי לקבוע את האמור בכותרת חיבור זה, אולם לאור הדיון אשר נערך בבתי המשפט השלום השונים בטענת הועדות בדבר הגזירה השווה שיש לערוך מהוראות חוק מס רכוש ומהפרשנות שניתנה להן בפסיקה, לעניין היטל השבחה ולשאלה הנדונה בחיבור זה, אין מנוס מהפרכת טענה זו. בדיון זה אף נצביע שחקיקת המס בתחומים דומים להיטל השבחה, תומכת בעקיפין בעמדה המוצגת בחיבור זה.

### חוק מס רכוש<sup>30</sup>

ועדות שונות שמות יהבן על פסק דינו של כב' סגן הנשיא ד"ר ד. ביין בע"ש 5081/97 מנהל מס רכוש חיפה נ' רוני לאופר נכסים בע"מ<sup>31</sup> (להלן: "פס"ד לאופר") בו נדונה השאלה מהו שווי השוק של המקרקעין לצורך הטלת מס רכוש, שם נקבע כי באותן נסיבות יש לכלול את סכום המע"מ בחישוב שווי המקרקעין לצורך מס רכוש. הועדות מבקשת ללמוד מפס"ד לאופר כמורה דרך לשאלה שבחיבור זה.

לדעתנו, דוקא חוק מס רכוש וקרן פיצויים תשכ"א 1961 (להלן: "חוק מס רכוש") הוא השונה והרחוק מבין כל חוקי המס, מהיטל ההשבחה, ולא ניתן לגזור ממנו גזירה שווה כפי שמבקשות הועדות לעשות. תכלית החקיקה<sup>32</sup> שונה בכל אחד מהחוקים, היסודות הרעיוניים<sup>33</sup> של שני החוקים שונים לחלוטין, בסיס המס<sup>34</sup>, עיתוי המס<sup>35</sup> ואף דרכי המדידה שונות. הקשר היחידי בין החוקים מצוי

<sup>30</sup> חוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א 1961. לא נזקוף לחובת הועדות את העובדה שהחל מיום 1.1.2000 שיעור מס הרכוש נקבע ל-0, וההשוואה הופכת לבלתי אפשרית.

<sup>31</sup> ע"ש 5081/97 מנהל מס רכוש חיפה נ' רוני לאופר נכסים בע"מ, מיסים יא/5 בעמ' ה-377.

<sup>32</sup> תכלית חקיקתית שונה לחלוטין, בעוד היטל השבחה הוטל כדי לשתף את בעל מקרקעין הנהנה מעליית ערך נכסו כתוצאה מפעולות תכנוניות מסוימות, בחלק מנטל הוצאות התכנון והפיתוח. והיסוד הרעיוני העומד בבסיס הטלת היטל השבחה נעוץ בדיני עשיית עושר ולא במשפט, הרי מס רכוש הנו מס אשר מוטל על בעל מקרקעין בשל "הפוטנציאל הכלכלי הטמון באפשרות ניצולה של הקרקע לבניה" ראה אברמזון וברנשטיין, מס רכוש, 1989, בעמ' 3 למבוא.

<sup>33</sup> מול עקרונות של עשיית עושר ולא במשפט ונסיון להיטיב עם האזרח בעניין תשלום היטל השבחה, תשלום רק בעת מימוש כהגדרת מונח זה בתוספת השלישית - ראה דבריו של שר הפנים י. בורג בדיון בקריאה ראשונה בהצעת החוק דברי הכנסת כרך 90 חוברת ו' עמ' 468. לעומתו מס רכוש הוא מס שנתי החל על בעל המקרקעין, ללא קשר ליכולתו הכספית וללא קשר ליכולת מימוש הבניה בפועל.

<sup>34</sup> בסיס המס שונה. בעוד מס הרכוש מוטל על חלק מהאוכלוסייה המחזיק בידיו קרקעות "שניתן לבנות עליהן", אך טרם נוצלו או מוצו זכויות הבניה בהן, הרי היטל השבחה, מוטל על כלל האוכלוסייה של בעלי מקרקעין ובלבד שנצמחה השבחה, דהיינו תוספת ערך למקרקעין עקב פעולות תכנוניות מסוימות.

<sup>35</sup> עיתוי המס. מס רכוש מוטל על בסיס שנתי, בהתאם לשווי המקרקעין בשוק החופשי ערב שנת מס ספציפית, בלא כל אבחנה בין הגורמים השונים המרכיבים את שווי המקרקעין לאותה עת. מועד תשלום המס הינו במהלך שנת המס ואי תשלום במועד גורר קנסות והפרשי הצמדה וריבית. לעומת זאת בהיטל השבחה, עיתוי המס נקבע לפי מועד אישור התוכנית, אירוע חד פעמי ככלל (אלא אם מדובר בשרשרת תכניות). איתור גובה ההשבחה חייב להבחן בכלים פרטניים התואמים את התכלית החקיקתית של התוספת השלישית ושל החוק בכללותו. אף תשלום ההיטל נעשה במועד שונה - במועד המימוש, דהיינו בעת מכירה הנכס או בעת

בהוראות המעבר (תיקון מס' 18) לחוק התכנון והבניה מיום 8.4.1981, ולפיה אימצה התוספת השלישית והוראות המעבר את המונח "בעל" המקרקעין כמשמעותו בחוק מס רכוש<sup>36</sup>, זאת ותו לא<sup>37</sup>.

בשל השוני הרב בין החוקים כמפורט לעיל, פרשנות כל אחד מהחוקים לאור התכלית החקיקתית תניב פרשנות שונה, אף למונחים דומים לכאורה, קל וחומר למונחים שונים.

חוק מס רכוש הטיל מס בשיעור קבוע על שווי המקרקעין למועד נתון. לצורך איתור השווי המנהל היה צריך לבחון האם הנישום רכש את המקרקעין במחיר שכלל את המע"מ אם לאו, שכן מס הרכוש מוטל על אותו שווי קרקע שבידי הנישום, ואכן בפסק דין לאופר הקרקע נרכשה על ידי עוסק ושווייה כלל מע"מ<sup>38</sup>, מטעם זה אף נפסק בפסק דין לאופר שהטלת מס רכוש על מרכיב המע"מ אינה כפל מס<sup>39</sup>.

בעוד על פי חוק מס רכוש יש לבחון את עסקת הרכישה של הקרקע על ידי הנישום, הרי בהיטל השבחה אין כל עסקה, אלא תרגיל רעיוני של מכירה כמפורט לעיל, ואף אין כל רלוונטיות לסיווגו של בעל המקרקעין לעניין חוק מס ערך מוסף.

לעומת מס הרכוש, היטל השבחה אינו נקבע כשיעור משווי המקרקעין<sup>40</sup>, אלא היטל השבחה הנו מחצית מ"השבחה" מעליית ערכם של מקרקעין עקב אישור תוכנית, דהיינו היטל השבחה הנו מחצית הפרש בהשוואת שווי המקרקעין בין שתי נקודות זמן שונות, במצב הקודם ובמצב החדש, כאשר הפרש נבע מאירוע אישור התוכנית בלבד. בהפרש זה אין לכלול כל אלמנט חיצוני לתוכנית, כמו מרכיב המע"מ.

לאור ההבדלים המהותיים בין החוקים נדרשת שיטת מדידה שונה. מס רכוש מודד שווי מקרקעין לנקודת זמן נתונה, בעוד היטל השבחה והחיקוקים האחרים העוסקים ברווח הון, מודדים "רווח" בין שתי נקודות זמן.

מהטעמים לעיל אין לנו אלא להצטרף למסקנתו של השופט ע. אזר<sup>41</sup> לפיה לא ניתן להקיש מפסק הדין לאופר ומחוק מס רכוש לעניין השאלה העולה בחיבור זה, "שכן מדובר במערכות נורמטיביות שונות". נבחן להלן מערכות נורמטיביות הדומות להיטל השבחה - העוסקות ברווחי הון.

### מס שבח מקרקעין ומס רווחי הון

הגשת בקשה להיתר בניה.

<sup>36</sup> המדובר בבעל הרשום, החוכר הרשום או חוכר המשנה הרשום, הכל לפי העניין.

<sup>37</sup> אין הפניות נוספות מהתוספת השלישית לחוק מס רכוש ובכך מסתכם הקשר בין החוקים.

<sup>38</sup> לעניין מס רכישה פועלות רשויות המס בדומה למס רכוש. ככלל - מס הרכישה יוטל על שווי המכירה של הזכות הנמכרת, "לרבות מס ערך מוסף המוטל על פי דין" הוראת ביצוע מס' 10 בקובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (חבק מס שבח), הוצאת "רון" עמ' 46 ו- 47, ס"ק 1 (א') שם. ההגיון בכלל הוא כי הקונה שילם בפועל את המחיר כולל מע"מ. רכש זכות במקרקעין שהוא "עוסק" הזכאי לקבל החזר מע"מ יקבע לגביו שווי הרכישה, אם יצהיר כי הנכס ישמש בעיסוקו או לצרכי עיסוקו, וזאת ללא המע"מ, הוראת ביצוע 11 ס"ק (ד').

<sup>39</sup> פס"ד לאופר, הערה 28 לעיל, בעמ' ה- 381 "אין לקבל את הטענה המושמעת על ידי ב"כ המשיבה, כאילו מדובר בכפל מס מע"מ חל על המוכר ומס רכוש מוטל על הקונה באשר הוא הופך להיות הבעלים של הקרקע. מס רכוש אינו מוטל על רכיב המע"מ בתור שכזה, אלא על שווי המקרקעין".

<sup>40</sup> העשויים לכלול אף רכיב של מע"מ, רכיב שעל שמאי המקרקעין לנטרל בעת איתור השבחה.

<sup>41</sup> בפסק דין חולות רבד המוזכר בהערה מס' 1 לעיל.

מס השבח ומס רווחי הון הם מיסים שמטרתם למסות את הנישום בגין רווחים הוניים, כך גם היטל ההשבחה המוטל על הרווח הנצמח לבעל המקרקעין כתוצאה מאישור תוכנית, וזאת בניגוד למס הרכוש<sup>42</sup>. מס השבח ומס רווחי הון מוטלים בשל אירוע מכירה, אשר בעקבותיו "התעשר" המוכר. אף היטל ההשבחה מוטל על "התעשרותו" של בעל המקרקעין, עקב אישור תוכנית משביחה. תכלית מס השבח, מס רווחי הון והיטל ההשבחה הנה מיסוי הרווח שנוצר.

המס על רווח הון (רווח הנוגע ממכירת נכסים הוניים שאינם נדל"ן) מוסדר בחלק ה' לפקודת מס הכנסה (להלן "הפקודה"). מס זה דומה למס שבח, הממסה רווחי הון ממכירת זכויות במקרקעין.

בהגדרת "תמורה" בסעיף 88 לפקודה, מדבר המחוקק על מחיר השוק של הנכס ביום מכירתו. ה"תמורה" היא מחיר השוק בניכוי הוצאות המכירה, "כגון דמי תיווך, עמלה וכו"<sup>43</sup>. אין כל אזכור למס ערך מוסף ולפיכך יש לראות בכך הסדר שלילי, שכן מקום שהמחוקק סבר שיש להתייחס למע"מ הוא עשה זאת במפורש.

כך לדוגמא, בסעיף 21 (ב') לפקודה לעניין קביעת "המחיר המקורי" לצורך פחת ורווח הון, כך גם בסדרת צווים ותקנות שהותקנו מכוח סעיף 164 לפקודה בעניין חובת ניכוי מס במקור<sup>44</sup>, משהוגדרו בהם "תשלומים" או "תשלומים בעד שירותים ונכסים" וכו"ב, ציין מחוקק המשנה כי המדובר בסכומים ששולמו "לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף". אלמלא תוספת זו (בעניין המע"מ) ברור היה שהתשלום החב בניכוי מס במקור אינו כולל את רכיב המע"מ. כך גם בתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו - 1976, בהגדרת "מחזור" נקבע "מחזור: סכום המכירות וסכום התמורה בעד שירותים לרבות מסים עקיפים" והכל על-מנת להדגיש שבחישוב מחזור של נישום יש לכלול את המע"מ, עניין המחייב הדגשה.

מהמקובץ עולה כי כאשר אין קביעה מפורשת לעניין המע"מ יש לראות בכך הסדר שלילי, וכך אף בעניין התוספת השלישית, אילו נטען כי יש להקיש בין השניים.

לעניין הכללת רכיב המע"מ בעת קביעת שיעור מס השבח<sup>45</sup>, קבעו רשויות מס שבח בהוראת ביצוע, כי יש להתיר לעוסק לנכות את רכיב המע"מ לצורך חישוב מס השבח, כהוצאה "כאילו היה זה ניכוי על פי סעיף 39". נוסח הוראת הביצוע מלמד, כי בתמורה שקיבל מוכר שהוא עוסק, אין רואים במרכיב המע"מ חלק מהשבח הממוסה<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> מס רכוש הוטל על שווי המקרקעין ללא קשר ל"התעשרותו" של הבעלים, ורק בשל אחזקת המקרקעין. מס שבח ומס רווחי הון כמו גם היטל השבחה יחשבו כפועל יוצא מן הרווח ולא כפועל יוצא משווי מקרקעין כשלעצמו. זאת, כאמור, בשונה ממס הרכוש, אשר לא נועד למסות רווח ולפיכך אינו תלוי ב"התעשרותו" של בעל המקרקעין.

<sup>43</sup> קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (חבק מס הכנסה), הוצאת רונן, בעמ' ה' 8.

<sup>44</sup> לדוגמא צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה) תשל"ז 1977, צו מס הכנסה (קביעת עמלת ביטוח כהכנסה) תשכ"ד 1963.

<sup>45</sup> עניין זה נדון בע"א 766/78 החברה המרכזית לשיכון ולבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב, פ"ד לד(2) 683, שם נפסק באוביטר, כי יש להכליל את המע"מ בשווי המקרקעין לצורך חישוב מס השבח. על פסיקה זו נמתחה ביקורת בספרות המשפטית, ר' סגל-פרנק, "התרת מע"מ בניכוי לצורך מס שבח מקרקעין הסדר חלקי בלבד", "מיסים" ג' 6 א'- 64 ובעקבות ביקורת זו, בין היתר, נקבעה הוראת הביצוע.

<sup>46</sup> קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (חבק מס שבח), הוצאת "רונן" עמ' 46 ו- 47. ראה גם י. הדרי, מס שבח מקרקעין, כרך ב', יונתן הוצאה לאור עמ' 168 "ברגע שמדובר בהוצאה הניתנת לניכוי, אין כבר משמעות ממשית לכך שהמס מהווה חלק משווי המכירה לעניין מס שבח של המוכר".

מכאן שאילו נטען כי יש להקיש בין מס השבח והיטל ההשבחה, ואילו הייתה התייחסות בתוספת השלישית למעמדו של בעל המקרקעין לעניין המע"מ, הרי לפי ההגיון העומד בבסיס עמדת הרשויות במס שבח, אף בהיטל השבחה לא היה מקום להכיר במרכיב המע"מ.

השוני העיקרי בין חוק מס שבח והיטל ההשבחה נעוץ בשניים, **הראשון** כי מס שבח חל על עסקה של מכירת זכות במקרקעין, דהיינו נערכה מכירה בפועל ולא תרגיל רעיוני של השוואת שוויים של מקרקעין אלו לאחרים, **והשני** אשר נובע מהראשון, הוא כי בשל המכירה בפועל יש להתייחס למיחות המוכר ולמעמדו בחוק מע"מ בניגוד לתוספת השלישית. כך הם פני הדברים אף באשר למס רווחי הון.

כוונת המחוקק מלמדת שיש לנהוג בדרך שונה, לגבי המע"מ, בין חוקים המטילים מס על השווי (מס רכוש ומס רכישה) ובין החוקים המטילים מס על הרווח (מס שבח, מס רווחי הון), בראשונים, מדובר על תשלום בפועל של מע"מ, ששילם הקונה ועל כן לגבי חוקים אלה המטילים מס על השווי, להבדיל ממס על הרווח השווי כולל את המע"מ ששילם הנישום. לעומת זאת באחרונים אלה המטילים מס על הרווח, אלו אינם כוללים את המע"מ, כל עוד לא נאמר אחרת בהוראה מפורשת.

ממצב דברים זה עולה כי אין בסיס להשוואה בין חוק מס רכוש והיטל השבחה לשאלה הנדונה בחיבור זה, וכי בחוקים הדנים במיסוי רווחי הון יש תימוכין לקביעה כי אין לכלול את המע"מ כמרכיב אלא אם נקבע מפורשות אחרת. להשלמת התמונה נבחן את התייחסות חוק התכנון והבניה לסוגיית המע"מ בעניינים אחרים.

בחינת סעיף 197 לחוק התכנון והבניה הדין בפיצוי עקב פגיעה של תוכנית, האידך גיסא של היטל ההשבחה, מעלה כי ירידת ערך המקרקעין נמדדת ללא התייחסות למעמדו של בעל הזכויות לעניין חוק מס ערך מוסף. כך הדבר אף בעניין סעיף 122 לחוק התכנון והבניה הדין בשווי המגרשים בחלוקה שלא בהסכמת כל הבעלים, אין כל התייחסות למעמדו של בעל הזכויות לעניין חוק מס ערך מוסף.

אי התייחסות למעמדו של בעל המקרקעין לעניין חוק מס ערך מוסף, עוברת כחוט השני בחוק התכנון והבניה והיא תואמת אף את הוראות התוספת השלישית.

### נקודה נוספת למחשבה

סעיף 21 לתוספת השלישית קובע, כי לגבי מקרקעי ישראל שלא הוכרו בחכירה לדורות יחול ההסכם משנת 1970 בדבר התשלום מאת מינהל מקרקעי ישראל לרשויות המקומיות, הסכם הקובע, כי מינהל מקרקעי ישראל ישלם לרשויות המקומיות (הועדה המקומית לתכנון ולבניה) בגין מס השבחה, 10% מהתקבולים השנתיים בתחומיהן מסוגי עסקות שנמנו בהסכם.

המינהל, אשר הנו עוסק מעביר לרשויות, 10% מתקבוליו, ללא המע"מ שגבה<sup>47</sup>, תוך שהוא מתעלם ממרכיב המע"מ. הלכה למעשה הועדות אינן מקבלות ממינהל מקרקעי ישראל את תחליף היטל בתוספת מע"מ. נראה כי עמדת הועדות כלפי מינהל מקרקעי ישראל שונה מהעמדה המוצגת כלפי האזרח הפשוט.

לסיכום, נראה לנו כי הוראות התוספת השלישית מבהירות כי אין ההשבחה כוללת מרכיב של מע"מ בקרבה, וכי נוהג ועדות התכנון לגבות היטל השבחה אף על מרכיב המע"מ בעליית שווי המקרקעין עקב אישור התוכנית, הוא נוהג פסול ללא כל אסמכתא בדין.

<sup>47</sup> לדברי י. פישלר שמאי המקרקעין, במאמרו מע"מ כחלק אינטגרלי ממחיר מקרקעין לעניין היטל השבחה, מקרקעין וערכם 117, יוני 1998, בעמ' 47-48.

שאלה נכבדה מזדקרת לעין עם הקביעה בכותרת חיבור זה: מה דינם של תשלומי היטל השבחה בעבר, תשלומים אשר ששולמו לרשויות ולועדות המקומיות אף על מרכיב המע"מ. שאלה נכבדה זו מצריכה דיון נרחב שלא במסגרת חיבור זה<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> השאלה, מה דינם של מסים שנגבו בחריגה מסמכות היא שאלה קשה, ראו דברי הנשיא ברק בבג"צ 4562/92 זנדברג נ' רשות השידור, פ"ד נ (2) 793, בעמ' 819-820. ניתן ללמוד אף מפסקי הדין העוסקים בהשבת ארנונה שנגבתה ביתר, בר"ע 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסיונל (לא פורסם), בר"ע 7669/96 עיריית נהריה נ' קזס (לא פורסם) וכן ה"פ 177223/98 פרץ אברהם בע"מ נ' עיריית חולון, מפי השופט ד"ר עדי אזר, דינים מחוזי כרך לב(5) 49. סעיף 15 לתוספת השלישית מחיל את חוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה) התש"ם 1980 על תשלום היטל השבחה ולפיכך חל אף סעיף 6 לחוק זה המסדיר את אופן השבת המס ששולם ביתר.